

Audience publique du 12 mai 2009

Recours formé par Monsieur ... et Madame ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24706 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 8 août 2008 par Maître Alain Gross, avocat à la Cour, inscrit à l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse Madame ..., demeurant ensemble à L-... tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 mai 2008 en ce qu'elle a n'a pas accepté de reconsidérer l'imposition sur le revenu de l'année 2000 émise par le bureau d'imposition le 20 avril 2006 en tenant compte de l'amortissement du fond de commerce acheté en 2008 et en ce qu'elle a retenu que les intérêts débiteurs générés par un prêt contracté au nom de Monsieur ... sont déductibles à titre de dépenses spéciales et non pas à titre de frais d'obtention dans la catégorie des revenus de location ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement le 12 décembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Gross le 15 janvier 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Rachel Jazbinsek en remplacement de Maître Alain Gross et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 mars 2009.

Le 14 juillet 2006, Monsieur ... et son épouse Madame ... introduisirent une réclamation à l'encontre du bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2000, émis le 20 avril 2006.

La réclamation est libellée notamment comme suit :

« détermination du revenu net de la location de l'immeuble sis à ... :

Le bureau d'imposition n'a pas accepté en déduction l'amortissement d'un fonds de commerce que nous avons acquis en 1998 et qui a été financé moyennant un emprunt de la BCEE. Après avoir accepté l'amortissement dont question pour l'année d'imposition 1999, le bureau d'imposition a fait volte-face et nous a demandé les factures concernant l'achat du fonds, factures qui datent de 1998. Or nous avons l'habitude de détruire la plus grande partie de nos pièces justificatives après avoir reçu le bulletin d'imposition de l'année respective. Dans le présent cas nous avons liquidé les pièces après réception du bulletin d'imposition 1998. Nous sommes d'avis qu'en tant que contribuables-particuliers nous ne sommes pas contraints à conserver nos pièces justificatives au-delà du délai de cinq ans. Par notre lettre du 31 août 2005 nous avons demandé sans résultat au bureau d'imposition de nous indiquer la base légale de sa demande de pièces concernant une année d'imposition frappée de prescription. Le fait de refuser un amortissement, accepté au cours d'une année d'imposition écoulée, nous semble violer le principe de la légitime confiance auquel le contribuable peut prétendre, principe d'ailleurs ancré dans la loi générale des impôts.

Nous sommes persuadés que le bureau d'imposition n'était pas en droit d'annuler l'amortissement dont question et nous demandons le redressement du revenu net de la location en conséquence ».

Par une décision du 22 mai 2008, le directeur de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après « le directeur » analysa le point litigieux et prit position comme suit :

« ...Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition

I. d'avoir refusé l'amortissement d'un « fonds de commerce »

...

I. ad amortissement d'un « fonds de commerce »

Considérant que pendant l'année litigieuse les réclamants ont donné en location un immeuble sis à ... ; qu'ils ont demandé la déduction de l'amortissement d'un « fonds de commerce » acquis en 1998 ;

Considérant que le bureau d'imposition a refusé cette déduction au motif que les pièces et justifications concernant l'acquisition manqueraient ;

Considérant que l'instruction a révélé que l'immeuble a été loué à la société X. s.à.r.l. ; que suivant contrat de bail du 7 juillet 1993 l'immeuble a été exploité par le locataire à des fins commerciales et d'habitation et notamment en vue de l'exploitation comme hôtel et restaurant ; que le bail a été conclu pour une période de quinze ans ; que le locataire était autorisé à faire procéder à ses frais, ceux-ci non récupérables à l'encontre du propriétaire, à l'assainissement et la rénovation complète des lieux et qu'aucune indemnité ne pourrait être réclamée au propriétaire du fait d'une quelconque amélioration ou transformation des lieux ;

Considérant que pendant les années 1994 et 1995 le locataire y a procédé à des transformations importantes s'élevant au total à 37.335.670 francs afin d'installer un

restaurant et un hôtel disposant de plusieurs chambres ; qu'il a financé cet investissement moyennant deux prêts bancaires auprès de la Banque et Caisse d'Epargne de l'Etat, le premier étant signé le 9 juin 1994 pour un montant de 27.300.000 francs et le deuxième étant signé le 25 juillet 1995 pour un montant de 10.500.000 francs ;

Considérant que, d'après les contrats de prêt, les crédits bancaires ont été garantis par une hypothèque grevant l'immeuble du réclamant ; que les faits décrits ne sont d'ailleurs pas contestés ;

Considérant que le locataire i.e. la société X. s.à.r.l. a été déclarée en faillite en date du 3 octobre 1997 par le tribunal de commerce de Luxembourg ;

Considérant qu'en date du 29 décembre 1997 le réclamant, Monsieur ..., a signé un prêt auprès de la Banque et Caisse d'Epargne de l'Etat pour reprendre le solde du premier prêt de la société en faillite X. s.à.r.l. et s'élevant à 23.040.060 francs ;

Considérant que la période de location initiale prévue au bail s'élevant à quinze ans n'a pas été atteinte, mais s'est terminée après quatre années par la déclaration de faillite du locataire ; qu'au moment de la dissolution du contrat de bail une indemnité a été payée au locataire moyennant un contrat de transmission des transformations immobilières antérieurement effectuées par le locataire ainsi que du mobilier et matériel acquis par ce dernier ; que les réclamants affirment cependant ne plus disposer du contrat de transmission entre Monsieur ... et la société X. s.à.r.l.; qu'à défaut de tout élément de preuve concernant la prétendue acquisition à titre onéreux d'investissements et de biens ayant appartenu à l'ancien locataire, dénommés erronément « fonds de commerce » par les réclamants, il n'y a pas lieu à amortissement en tant que frais d'obtention dans la catégorie des revenus de location ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède qu'une relation économique entre les transformations immobilières antérieurement effectuées par le locataire ainsi que du mobilier et matériel acquis par ce dernier et la reprise du solde d'un prêt du locataire par le réclamant, Monsieur ..., n'a pas pu être établie ; que dès lors les intérêts débiteurs, générés par ce prêt et payés par les réclamants, sont déductibles à titre de dépenses spéciales, dans les limites prévues par la loi, et non pas à titre de frais d'obtention dans la catégorie des revenus de location comme l'avait entendu le réclamant et admis le bureau d'imposition ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 8 août 2008, Monsieur ... et Madame ... ont introduit un recours en réformation contre la décision directoriale du 22 mai 2008 dans la mesure où elle a trait à la détermination du revenu net provenant de la location d'un immeuble sis à Bonnevoie.

Le délégué du Gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours au motif qu'il aurait été introduit en violation de l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le mandataire des demandeurs aurait omis de préciser dans le dispositif de la requête introductive d'instance la nature et la date de la décision attaquée.

L'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 citée ci-avant impose que la requête contienne la désignation de la décision contre laquelle le recours est dirigé et en vertu d'une jurisprudence

constante des juridictions administratives il est admis que la seule décision utilement attaquée est celle qui figure dans le dispositif de la requête introductive d'instance.

A ce titre, il y a lieu de constater que les demandeurs ont clairement identifié dans leur requête introductive d'instance la nature de la décision entreprise, l'organe qui l'a prise et la date à laquelle elle a été prise. Pour le surplus la décision se trouve in extenso parmi les pièces déposées par les demandeurs et encore dans le dossier fiscal soumis par le délégué du gouvernement.

Dès lors la considération que dans le dispositif de la requête, la décision attaquée n'est plus explicitement référencée ne saurait porter à conséquence dans la mesure où la nature de la décision a pu être identifiée sans aucun équivoque à travers la requête et que le délégué du gouvernement n'a dès lors pas pu se méprendre sur la nature de la décision attaquée, de sorte que le tribunal ne saurait retenir, en l'espèce, aucune violation de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999.

Le moyen soulevé est ainsi à écarter pour ne pas être fondé.

Quant au fond les demandeurs font valoir qu'ils auraient donné en location le 7 juillet 1993 à la société X. sàrl, ci-après « la société X. » un immeuble sis à Bonnevoie en vue de l'exploitation d'un hôtel-restaurant. Ils continuent que la société X. aurait contracté un prêt pour procéder à la transformation dudit immeuble en hôtel-restaurant afin de pouvoir exploiter ledit immeuble conformément à l'objet du bail stipulé dans le contrat de bail commercial du 7 juillet 1993. Au moment de la faillite de ladite société, Monsieur ... aurait contracté, le 29 juillet 1997, un prêt pour rembourser le solde du prêt consenti par la banque à la société X. tombée en faillite et qu'à la même époque il aurait acquis le fonds de commerce de ladite société.

Ils estiment que le seul fait de ne pas être en mesure de présenter le contrat ayant fait l'objet de l'achat du fonds de commerce sinon un autre élément de preuve documentant la transmission des divers biens économiques ne saurait ébranler la relation économique existant entre l'achat du fonds de commerce et la reprise de l'emprunt bancaire.

Ils ajoutent que le contrat de location conclu le 30 juillet 1997 avec une autre société pour exploiter l'hôtel-restaurant ferait mention de la location du fonds de commerce et constituerait dès lors un indice irréfutable qu'ils seraient les propriétaires du fonds de commerce en question.

Les demandeurs font encore valoir que la reprise du solde de prêt ayant permis à réaliser d'importants travaux de transformation de l'immeuble vaudrait frais d'obtention, étant donné qu'il s'agirait d'une dépense faite directement en vue d'assurer et conserver les recettes, dont précisément le loyer touché par le nouveau locataire.

Ils soulignent que la preuve du transfert du fonds de commerce resterait un faux problème dans la mesure où l'administration fiscale ne nierait point le fait qu'ils ont repris le solde du prêt de leur locataire tombé en faillite, prêt au demeurant cautionné par Monsieur ... tant à titre personnel que par voie d'hypothèque. Cette circonstance prouverait à elle-seule l'existence d'une relation économique entre le financement des travaux de transformation et les garanties émises et finalement la reprise du solde du prêt. Le fait d'émettre des garanties

personnelles et réelles pour un locataire ne pourrait s'expliquer que par leur intérêt économique à s'engager avec la banque de leur ex-locataire et ainsi vouloir réaliser d'importants travaux de transformation de leur bien immobilier leur assurant une source de revenu à travers le paiement d'un loyer.

Ils estiment qu'ils auraient jusqu'à concurrence de la somme de 23.040.060 Luf financé directement et exclusivement des frais de transformation qui seraient à ce titre à considérer comme frais d'obtention au sens de l'article 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR » .

Ils demandent dès lors au tribunal dans le cadre du dispositif de leur requête introductive d'instance de réformer la décision attaquée pour admettre à titre principal la déduction des intérêts débiteurs par eux supportés au titre de frais et l'amortissement du fonds de commerce, sinon à titre subsidiaire admettre un amortissement sur 20 ans du montant exposé pour l'achat du fonds de commerce pour tenir compte des éléments à caractère immobilier.

Le délégué du Gouvernement fait valoir que ce serait à bon droit que le directeur a refusé de prendre en compte les intérêts débiteurs en tant que frais d'obtention et l'amortissement du fonds de commerce dans la mesure où les demandeurs resteraient en défaut de rapporter valablement la preuve que le fonds de commerce leur aurait été transmis de façon régulière et en bonne et due forme.

Il ressort des pièces versées que par contrat de bail commercial conclu pour une durée de 15 ans du 7 juillet 1993, Monsieur ... a donné en location un immeuble sis à Bonnevoie à Messieurs ... et ... exploité à des fins commerciales et d'habitation et notamment en vue de l'exploitation comme hôtel et restaurant. Le locataire a par ailleurs été autorisé à faire procéder à ses frais, ceux-ci non récupérables à l'encontre du propriétaire, et dès la signature du contrat de bail commercial à l'assainissement et la rénovation complète des lieux ainsi qu'au changement des châssis sans changement d'aspect de l'immeuble, le tout en vue de son exploitation conformément à l'objet du bail. Les travaux ont été entrepris par la société X., formée le 30 septembre 1993 par Monsieur ... et Monsieur ..., propriétaires des parts sociales de ladite société.

Il ressort encore des pièces déposées que les investissements ont été financés moyennant deux prêts bancaires conclus entre une banque et la Sàrl X., Monsieur ..., Monsieur ... et Monsieur ..., le premier ayant été signé le 9 juin 1994 pour un montant de 27.300.000 Luf et le deuxième ayant été signé le 25 juillet 1995 pour un montant de 10.500.000 Luf. Lesdits prêts ont été garantis par la constitution d'hypothèque consentie par Monsieur ... sur l'immeuble dont question et par le nantissement du fonds de commerce consenti par la sàrl X..

Il est encore établi que pendant les années 1994 et 1995 la société X. a procédé à l'assainissement et à la transformation de l'immeuble en cause afin d'y installer un restaurant et un hôtel. Les dépenses se sont chiffrées à un montant total de 38.994.013 Luf. Il ressort du dossier fiscal que les dépenses ont été ventilées comme suit :

Transformations immobilières :	23.606.409
Installations techniques :	6.428.836

Mobilier et matériel : 8.958.768

Il est constant que la société X. a été déclarée en faillite par un jugement du 3 octobre 1997.

Il est ressort des pièces que Monsieur ... a conclu, le 29 décembre 1997, avec la même banque un prêt de 23.100.000 Luf (n° 1062/52716-80) notamment pour rembourser la somme de 22.558.040 Luf sur le prêt contracté le 9 juin 1994.

Le 29 décembre 1997, la banque a fait parvenir à Monsieur ... un courrier ayant la teneur suivante :

« Nous avons l'honneur de vous informer que, conformément à vos instructions, nous venons de liquider ainsi qu'il suit le montant du prêt mentionné sous rubrique :

Montant du prêt : 23.100.000.- francs

*1. Retenue pour commission
et frais d'instruction (forfait) : 40.000.- francs*

2. Retenue pour prime ass.-vie : néant

*3. Remboursement du compte prêt
numéro 1062/51377-02 de la société
« X., S.à r.l. » avec
valeur débit/crédit au 30 septembre 1997 : 22.558.040.- francs*

*4. virement au crédit du compte courant
numéro 1300/0226-4 de la société
« X., S.à r.l. » avec
valeur débit/crédit au 30 septembre 1997 ,
pour remboursement et annulation du crédit : 482.020.- francs*

*5. remboursement au crédit du présent prêt
numéro 1062/52716/80 : 19.940.- francs*

Sommes égales : 23.100.000.- francs »

Le 12 février 1999 la banque a encore fait parvenir à Monsieur ... un courrier libellé comme suit :

« Par la présente, nous avons l'honneur de vous confirmer que le prêt sous rubrique a servi intégralement au remboursement des dettes de la société "X. S.à r.l." (en faillite) auprès de notre établissement et pour laquelle vous vous étiez porté garant.

En annexe, nous vous joignons une copie de la liquidation de votre susdit prêt.

Suite à cette reprise des dettes de la société "X. S.à r.l." par vous-même, le fonds de commerce a été libéré du nantissement.

Restant à votre disposition, veuillez agréer, Monsieur, l'expression de notre considération distinguée ».

Le 12 avril 1999, Monsieur ... fit parvenir à l'administration des Contributions directes un courrier libellé comme suit :

« Par la présente, je me permets de vous apporter la précision suivante à ma déclaration sous rubrique :

En date du 29.12.1997, j'ai contracté un prêt (no 1062/52716-80) auprès de la BCEE pour un montant de 23.100.000.- Flux, et ce pour financer l'achat du fonds de commerce attaché à mon immeuble sis à

J'ai été contraint à cette opération suite à la faillite du locataire(Sàrl X.). Le prix du fonds de commerce s'élève à 23.040.060.-Flux, montant que je vous prie de bien vouloir considérer pour le calcul de l'amortissement.

Je demande un amortissement sur 10 ans à compter de l'année d'imposition 1997 (6/12es pour 1997).

Veuillez agréer, Monsieur le Préposé, l'expression de mes sentiments très distingués ».

Il ressort par ailleurs du dossier fiscal que pour les années d'imposition 1997, 1998 et 1999 la déduction d'un amortissement linéaire sur 10 ans du prétendu « fonds de commerce » a été prise en compte par l'administration des Contributions directes.

A partir de l'année d'imposition 2000, l'administration des Contributions directes n'a plus accepté l'amortissement du fonds de commerce, à défaut de pièces et justifications concernant l'acquisition dudit fonds.

S'il est certes exact qu'un fonds de commerce rentre dans la catégorie des biens amortissables, il faut cependant que le contribuable prouve les faits et circonstances qu'il estime le libérer de l'imposition ou d'en diminuer la charge.

Il est établi que malgré diverses invitations de la part de l'administration des Contributions directes, Monsieur ... n'a pas pu verser un document faisant preuve de l'acquisition d'un fonds de commerce sinon d'autres biens ou investissements. Il se limite à

faire valoir que ledit contrat aurait été détruit parce qu'il aurait l'habitude de détruire la plus grande partie des pièces justificatives après avoir reçu le bulletin d'imposition, ce qu'il aurait fait, en l'espèce, après réception du bulletin d'imposition 1998, sinon égaré.

Monsieur ... ne saurait pas non plus arguer que la conclusion d'un prêt à son nom personnel pour un montant de 23.100.000 Luf, le 29 décembre 2007, aurait servi à financer l'achat du fonds de commerce en cause, étant donné qu'il ressort des pièces versées que ledit prêt a servi notamment à rembourser la somme de 22.558.040 Luf du prêt conclu le 9 juin 1994.

En effet dans la mesure où Monsieur ... était lui-même partie emprunteuse du contrat de prêt conclu le 9 juin 1994, il était juridiquement tenu de rembourser les sommes empruntées en application de l'article 12 du contrat de prêt du 9 juin 1994 selon lequel les emprunteurs se sont obligés solidairement à l'exécution de toutes les obligations par eux assumées et notamment au paiement de toutes les sommes pouvant être dues à la banque.

Etant donné dès lors que Monsieur ... reste en défaut de prouver qu'il a acquis à titre onéreux un « fonds de commerce », sinon d'autres biens, il ne saurait bénéficier d'un amortissement à ce titre, de sorte que la décision du directeur en ce qu'elle a retenu qu'il n'y a pas lieu à amortissement en tant que frais d'obtention dans la catégorie des revenus de location est à confirmer.

La réclamation régulièrement introduite déclenchant d'office un réexamen intégral de la cause, le directeur a encore retenu que les intérêts débiteurs générés par le prêt conclu le 29 décembre 2007 par Monsieur ... sont déductibles à titre de dépenses spéciales dans les limites prévues par la loi et non pas à titre de frais d'obtention dans la catégorie des revenus de location comme l'avait entendu le demandeur et admis par le bureau d'imposition.

L'article 105, alinéa 1 LIR dispose que *« sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes »*. L'alinéa 2 dudit article précise que *« constituent également des frais d'obtention : 1. les intérêts débiteurs, dans la mesure où il y a un rapport économique direct avec des revenus d'une des catégories mentionnées sub 4 à 8 de l'article 10 »* et, aux termes du quatrième alinéa de l'article 105 LIR, *« les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent. Ils n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils sont en rapport avec des revenus imposables »*.

Concernant l'acquisition de recettes, les frais d'obtention s'analysent comme étant des dépenses exposées dans le but de réaliser un revenu déterminé dont la source n'existe pas encore ou dont la source est encore improductive, à condition qu'il existe un lien de cause à effet entre les dépenses effectuées et les recettes à naître. Il est encore exigé qu'objectivement les dépenses soient en relation avec une catégorie de revenus déterminée et que ces dépenses aient été provoquées par la recherche d'un revenu net.

L'article 98 LIR considère comme revenu provenant de la location de biens le revenu provenant de la location de biens immeubles.

Il se dégage de ce qui précède que des intérêts débiteurs sont, en principe, à considérer comme frais d'obtention des revenus de la location de biens si le contribuable a contracté un

prêt pour le financement de la transformation d'un immeuble espérant ainsi pouvoir augmenter son revenu de location. Dans ce cadre, c'est la relation économique entre les travaux réalisés et la dette (le prêt contracté pour le financement des dits travaux), c'est-à-dire l'affectation des deniers empruntés, qui est déterminante pour apprécier si des intérêts débiteurs sont à considérer comme des frais d'obtention¹.

Il ressort des pièces versées que Monsieur ... a contracté le 9 juin 1994 ensemble avec la sàrl X. et d'autres personnes un contrat de prêt pour un montant de 27.300.000 Luf afin de financer les travaux de transformation de l'immeuble sis à Bonnevoie et donné en location en vue de l'exploitation d'un hôtel-restaurant et que le prêt conclu seul au nom de Monsieur ..., le 29 décembre 2007, pour un montant de 23.100.000 Luf a servi au remboursement de la somme de 22.558.040 Luf du prêt contracté le 9 juin 1994. Les deux prêts mentionnés ci-avant ont été garantis par une hypothèque grevant l'immeuble appartenant à Monsieur ... et donné successivement en location d'abord à la sàrl X. et ensuite à une autre société.

Il n'est pas contesté par le directeur que le prêt du 9 juin 1994 a été conclu en vue de financer les travaux de transformation de l'immeuble en cause et que l'immeuble a été donné en location.

Au vu de ces constatations, le tribunal retient, contrairement à l'analyse faite par le directeur, qu'il existe une relation économique entre le financement des travaux de transformations immobilières relatif à l'immeuble sis à Bonnevoie et le remboursement d'un montant de 22.558.040 du prêt consenti le 9 juin 1994 ayant servi à financer lesdits travaux.

Il y a dès lors lieu de retenir que les intérêts débiteurs déboursés au cours de l'année 2000 en relation avec le prêt n° 1062/52716-80 conclu par Monsieur ... le 29 décembre 1997 sont à considérer au titre des frais d'obtention déductibles dans le cadre de la catégorie des revenus provenant de la location de biens au titre de l'année 2000, de sorte que la décision directoriale du 22 mai 2008 est à réformer en ce sens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le déclare justifié ;

partant par réformation de la décision directoriale entreprise du 22 mai 2008, dit que les intérêts débiteurs déboursés au cours de l'année 2000 en relation avec le prêt n° 1062/52716-80 conclu par Monsieur ... le 29 décembre 1997 constituent des frais d'obtention déductibles dans le cadre de la catégorie des revenus provenant de la location de biens au titre de l'année 2000 ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes,

¹ Cf. TA 13 juillet 2000, Pas.adm. 2008, V° Impôts, n° 160.

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 12 mai 2009 par :

Marc Feyereisen, président,
Catherine Thomé, premier juge,
Françoise Eberhard, juge

en présence du greffier Claude Legille.

s. Claude Legille

s. Marc Feyereisen